



TITLE:

# 所得税の轉嫁

AUTHOR(S):

神戸, 正雄

---

CITATION:

神戸, 正雄. 所得税の轉嫁. 經濟論叢 1924, 18(3): 551-570

ISSUE DATE:

1924-03-01

URL:

<https://doi.org/10.14989/128143>

RIGHT:

# 東京帝國大學經濟學會 經濟論叢

第 三 號      第 十 八 卷

大正三十三年三月一日發行

## 論 叢

所得稅の轉嫁……………法學博士 神戶 正雄  
獨逸最近の社會學論……………文學博士 米田 庄太郎  
獨占的海運同盟に對する政策……………法學士 小島 昌太郎  
政治現象の本質……………法學士 恒 藤 恭  
鎌倉時代の土地制度……………文學博士 三浦 周行

## 時 論

自作農創定事業の意義と效果……………法學博士 河田 嗣郎

## 說 苑

婚姻率に就いて……………經濟學士 岡崎 文規  
名目派の貨幣論と貨幣の本質……………經濟學士 中西 仁三  
客觀的勞賃論の史的發展……………經濟學士 森 耕二郎

## 雜 錄

勞働者負傷の原因調査……………法學博士 河田 嗣郎  
照應の理論と社會及經濟統計……………經濟學士 蛭川 虎三  
フィジー島の原始共產制……………法學博士 河 上 肇

# 經濟論叢

第十八卷 第三號

(總卷第百五號)

大正十三年三月發行

## 論叢

### 所得稅の轉嫁

神 戸 正 雄

緒言(本研究の目的)

第一段 所得稅不轉嫁の場合 (一)法律の期待 (二)實際不轉嫁の場合 (A)自給經濟的所得者の場合 (B)交通經濟的所得者の場合 (イ)納稅者の人に屬する原因より起る場合 (ロ)所得の種類に屬する原因より起る場合 (ニ)定期間又は不定期間一定額に定められたる所得の場合 (ホ)獨占者の所得の場合 (ハ)課稅方法より起る場合

第二段 所得稅轉嫁の場合 (一)源泉課稅 (A)公債社債定期預金等の天引課稅 (イ)租稅消却の場合 (ロ)普通の轉嫁の場合 (ホ)法人課稅 (イ)租稅消却の場合 (ロ)排轉の場合 (ハ)普通の轉嫁の場合 (ニ)綜合課稅 (A)排轉の場合 (B)普通の轉嫁の場合 (イ)相手との交渉上現はるゝ場合 (ロ)所得者に於ける消費節約の結果として生ずる場合

結論(全文の要旨)

## 緒 言

論 叢 所得稅の轉嫁

第十八卷 (第三號)

二 五五

私は前論文に於て租税轉嫁に就きての考察を初め、先以て地租でふ古くして廣く行はれたる租税を捉へ來つて、其に於て分析研究を試みたのだが、實は其の地租なるものは元來、國税としては時勢遅れの骨董税で、現代の進歩した世界では通用せぬものといふて良く、代表税としては洵に物足らぬ感がある。現代税の中心、現時代に適應したる租税體系、特に其根幹たる直接税體系の基本を成すものは所得税に外ならぬといふに於ては、之が轉嫁關係を明かにすることが、租税轉嫁を了解するのには一層重要でなければならぬ。特に所得税の重きを爲す所以の一は又實に轉嫁可能の小なることに存し、此が公平課税に適ふに於て重要な累進並に最小活資免稅等、亦此税に於ける轉嫁可能の小なる事によつて初めて有意義なりと考へらるるに於いて、此税の轉嫁を明かにすることは愈々以て重要である。そして進んで考へて見て、其の所得税をして租税として最重きを爲さしむる所以の根據の一たる轉嫁可能の小といふことが、果たして良く十分に發揮されて居るかといふと、實の處、必ずしも然らずであつて、此にも明かに轉嫁は行はれて居り、(註二)、其も表現の様式一樣でなく、時としては頗る大であり、此間の消息真相を明かにすることが租税論上大に興味ある所であり、動もすれば人の所得税について懷く所の過信を除くにも足るので、私は茲に敢て之についての解説を試みやうと思ふ。

(註二)コンラードは、轉嫁は所得税にても良く想像すべきことだ爲し、デアハルレは、所得税でも其税の支拂が必ずしも直

ちに其負擔を意味せぬと説く。

## 第一段 所得税不轉嫁の場合

(一)法律の期待——事實上の關係は暫らく措くとして、少くとも法律上にては直接税間接税の區別をしたときには、何れの國にても、所得税は之を直接税に入れて居り、此に依つて、所得者即ち納税義務者が自ら之を負擔し、即ち轉嫁を行はずと假定する所である。併し實際には其行はるゝこと後にいふ如くである。唯だ此にては其の實際にも行はれざる場合があり、少くとも大體に於て此税が轉嫁可能小なものとはいへるであらう。(註二)

(註二) 諸多の學者之をいふ。(一)而かも中には強い詞で之を説くがある。例之、アアイフアーは、一般所得税には轉嫁は殆んど想像すべからずと爲し、フウも、人民の全階級の所得に置かれたる税は此者より容易に轉嫁すること能はずと爲す。其他ホツクも、所得税を以て轉嫁を許さざる税と爲し、シェフレーも一般直接人的所得税は、實際の人的純所得の平準課税の前提の下に轉嫁すべからずといふ大なる長所を持つと爲す所である。(二)併し近時は一般に斯の如き強き詞を避けて、普通に此税に轉嫁の小なることを説くに止まる。例之、ソグナーは、人税(所得税を含む)は一般國税に關するだけでは、納税者より實際稀に轉嫁すべきものだといひ、ヘツケルも、人税は轉嫁に最少く達すべきものと爲し、コンラードも、適當に分配されたる所得税は其新賦課に於て最少く從來の經濟上の關係を推移すべしと爲し、グルンツェルは、獨逸學者は所得税が通例轉嫁する能はざることを見出したといひ、ペラフェルデスは、所得税では轉嫁が殆んど排除せらるるといひ、グルトン<sup>2)</sup>は、所得税の納税者が租税負擔歸着を一般に變じ得る範圍は、實際着却し得るは小さいといふて居る。

1) Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 21. Terhal'e, Steuerlast und Steuerkraft. S. 746.  
2) Pfeiffer, Staat-einnahmen. II. 7. 89. Rau, Fw. 5 Aufl. I. S. 412. Hock, Die öffentlichen Abgaben und Schulden. S. 96. 114. Schäffle, Steuern. A. T. S. 319. Wag. er, Fw. 2 Aufl. II. S. 354. Heckel, Lehrbuch. I. S. 171. 177. Conrad, a. a. O. S. 21. Gruntzel, Fw. S. 35. Bela Földes, Fw. S. 313. Dalton, Public finance. p. 52.

## (二) 實際不轉嫁の場合

(A) 自給經濟的所得者の場合——所得税轉嫁の行はれざる最著しき場合は、前に地租についていふたと同様、或人が自給經濟的に所得を擧ぐる場合の所得の所得税である。現代では此の如きものにして所得税を課せらるゝほどの大な所得を擧ぐるのは稀なことではあらう。併し其が全く無いとはいへない。自己の土地の上に自己及其家族によりて耕作して所得を擧ぐる者の所得が、他の普通の交通經濟に於ける耕作者と對照して、免税點以上の所得を擧ぐるものと認めらるゝだけでは、之にも所得税を課すべきであつて、其所得税は恐らく殆んど轉嫁なきものであらう。但し此にても彼等が既に所得税を出すことゝなれば、其は今日では貨幣に化するより外なく、然るべきは其所得中の一部を、交通經濟に就いて賣却して換貨することゝなり、此に彼等が其負擔を收穫物の買手に轉嫁する餘地は多少生ずるのであらう。けれども此交通經濟にあまり慣れざる所の彼等としては此轉嫁可能が恐らく微々たるものであらうと思はるゝ。其他、別に彼等が其負擔の加はるに於て一層の勤勉努力によりて其れだけ多くを稼ぎ出すといふこともあり得る。つまり此に排轉といふべきものゝ行はるゝ餘地がある。が兎も角此にては他箇人への負擔の普通の轉嫁は餘程少いものといふて良い。

(B) 交通經濟的所得者の場合——現代人の普通の所得は交通經濟によりて得らるゝものであり、

此にては其負擔を他人に轉嫁する可能は一層大い。併し其にても轉嫁の殆んど全く行はれぬ場合は少くない。先づ其が

(い) 納税義務者の人に屬する原因よりして起る場合——がある。即ち所得者に於て其税についての打撃を感ぜないか(註三)、假令之を感ずるも之を轉嫁せんと意思及努力を生じない場合である。此の如き場合には勿論轉嫁を生ぜぬ。

(註三) ベラフェルデスは注意して居る。曰く、或人の所得が其慾望を遙かに超過するが如きときには、轉嫁努力が一般に行はれないであらう。是れ蓋し租税につき打撃を感ぜざる場合の著しきものである。

(ろ) 所得の種類に屬する原因より起る場合

(1) 定期間又は不定期間一定額に定められたる所得の場合——例之、官公民吏の俸給、年金恩給、貸金及債券利子、地代などの如きものは其額が一定の間動かぬか又は永く不動のものであつて、税が新に加はつたからといふて通例増額せられない。で其が結局は政定せられることになることはあつても、少くとも其までの間は所得者に於て自ら税の負擔に任ずるの外はない。(註四)

(註四) グアイフアーは、國家官吏は彼に課せらるゝ税金を轉嫁することが殆んど出来ぬであらう。何となれば彼等の受くる俸給が定額支拂であるから。——そして定額年金を受くる者も轉嫁可能を最僅か持つといふて居り、ホツクは、貸付資本が全く解約すべからざるものなるか、又は唯だ債務者より又は長期の後に始めて解約すべきものなるとき、及勸誘關係が數年間解

約すべからざるものなるときに、利子及給料が所得税不轉嫁の性質を取ると爲し、グルンツェルは、國家官吏は轉嫁すること困難に又通例漸く長き争の後に轉嫁するを得る。年金取得者は多くは全く轉嫁し得ぬといふて居る。エーベルヒは、一部の者は轉嫁努力を實現することが出来ぬであらうといふて其例として、確的に任命されたる公吏、確定利子附債權の債權者強制方法によつて其處理の自由の制限されたる企業者及地主を擧げて居り、ラウは、所得の確定した義務者には轉嫁は全く不可能といふて其例として、國家地方團體寺院の役人、國債權者を擧げ、更に契約期間中、小作に附し又は貸貸したる物體の所有者にも當るといひ、ベリヘエルデスは、所得が全く又は暫らく確定さるゝ爲めに、税を轉嫁し能はざる者がある。一定収入より生活する者、契約によりて多少長き時の間其所得の確定する者、土地小作料所得、家屋の賃貸、資本貸付所得は然り。それから法律上確定されたる價格、料金に於ける税も此が變更されざる以上は轉嫁せられない。有らゆる種類の年金者、終身年金者等之に屬する。賃金も一定期間確定さるゝときには此性質を取るといふて居る。<sup>4)</sup>

(2) 獨占者の所得の場合——彼が從來其獨占地位を利用して極度まで搾取して居たときは、彼は税が加はつたからといふて其上に所得を増加することの難い境遇に居るから、其税を自ら擔ふ外なきことであらう(註五)。尤も從來極度までの値を要求して居らず隨ふて彼の利益にまで之が改定の餘地あるだけにては此機會に轉嫁することも出来やうし、更には、從來極度まで取つて居つたとしても、恰かも税のかかつたときに經濟界の事情が變化し有利なる景氣の生じたといふときには、此に又轉嫁餘地の生ずるといふこともあり、之を利用して轉嫁が行はれ得ること勿論である。(註六)

(註五) ニツチは、獨占的工業が存するさきの税は通例何等轉嫁可能を示さぬ。實際獨占者は其價格を高むることは出

4) Pfeiffer, a. a. O. S. 92. 91. Hock, a. a. O. S. 102. Gruntzel, a. a. O. S. 36. Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 216. Rau, a. a. O. S. 414. Bela Földes, a. a. O. S. 312-3.



來ぬ。何となれば彼が有利なる經濟事情の爲めに之を爲し得たときには彼は既に之を爲したであらうからといひ、バスター  
アルも、生産者利益が全く獨占の性質をもつただけでは、税が特に生産者に歸すべきことが認めらるべきであるを爲し、プ  
イファームも、企業者が獨占利益を得た所の營業では、彼は價格を既に出来るだけの最高價に定めた。此上の購買は最早彼の  
意に任かせない。隨ふて税が彼に止まることゝならなくてはならぬといひ、ロットンは、人は、既に彼の爲めに最有利なる價  
を定めた獨占者は、租税による負擔を最早其上轉嫁する能はざることを假定すといふて居る。<sup>5)</sup>

(註) ロットンは、之につき、優先年金の所得者又は其他の獨占者に有利なる景氣が租税技術により強く影響せられ、隨ふて負  
擔の轉嫁の可能をも容易にし得ることは特に重要であるといふて居る。<sup>6)</sup>

(は) 課税方法より起る場合——所得が人を中心として綜合して課税せられ而かも累進的に課税  
さるゝ場合には轉嫁可能が小さい。全く之なしとはいへないが兎に角小さいだけは確だ。此場合と  
て轉嫁の間隙あるだけでは多少此が行はるゝけれども其の行はるゝことが多くはない。日本の所  
得税にても第三種の綜合累進課税が其であつて、斯く有らゆる所得又は多くの所得が凡べて綜合  
して課税せられるときに、所得源の甲たると乙たると丙たるとを問はず齊しく同時に課税せられ  
るから、夫の此に差等ある場合に課税の高き甲から其低き乙へ勞力資本を移すことによつて負擔  
を免るゝが如き事の、此場合には行はれないからである。此場合には何處へ逃げてても對等課税だ  
から、人は甘んじて現状の儘に負擔を受くることゝなる。いふまでもなく差等課税の場合には、  
負擔の重き方を逃れるものが多くなつて、其に於ける物又は勤務の供給が制限せられることゝな

5) Nitti, Principes. p. 392. Bastable, Public finance. 3ed. p. 373. Pfeiffer, a. a. O. S. 84. Lotz, Fw. S. 222.

6) Lotz, a. a. O. S. 222.

り、茲に其重き負擔が多少其需要者に價の騰貴となつて轉嫁せらるゝ機會を見出すのである(註七)。尙我國の所得税の如く有らゆる所得の綜合課税でなくして第二種所得を除外し差等課税するだけでは右の作用が多少不完全であること勿論である。それから此綜合課税でも、大小所得に同等税であれば、或種類の轉嫁し易き所得にて相率ゐて其だけ價格を引上げて轉嫁せんとしたり、或は財源物體の利廻計算に入れて負擔を物の上に歸着せしむることもなるが、此税が大小所得に差等ある累進率を課する場合には、其大所得といひ小所得といふは或人について見て其が年々同一なのではなく、或年には大に又他の年には小に、隨ふて其年々負ふべきものが同一人にてても異り、勿論所得の種類は同としても人の異なるに従ふて其所得の高さが異り隨ふて税も異るといふので、其給付する物又は勤務の價の中に税を込めて轉嫁せんとする意向の強さが同じでなく、隨ふて彼等に於て共同的努力が必ずしも行はれず、隨て又轉嫁實現の可能は割合に小さいことになる。又右の如く負擔が區々である爲めに物上負擔と爲すについての基準も失はれ、隨ふて此種の負擔とすることも困難といふことになる。何れにしても累進課税の下には所得税を他に移す可能は小さい(註八)。尤も同種所得でありながら大小所得にて負擔の差等あるとき、割合は其重い方の所得者に於て、何とかして轉嫁しやうといふ刺戟を強く受けるといふことはある(註九)。又物上負擔と爲すにつき或度まで平均的負擔を持來つて計算するといふことの行はるゝことが全くなしとはいへ

ない。けれども此等は全體上重きを成すべきものではない。綜合累進所得課税に全く轉嫁なしとはいへぬが、其可能の小さいことは大體爭はれない。

(註七) ラグナーは、納税者又は第一擔税者が考察に來る所の供給につき制限を行ふことが出來、又は行はんとするときに及其度に於て、其だけ容易に租税が前轉せらるるといひ、ヘツケルも、供給の制限によりて需要が租税負擔を甘受せざるべからざることを知るが如き方法にて納税者が前轉を行ふを得るを爲し、ロビンソンも、或税が或必要な勤務又は商品の供給を減少すべく脅かす處には、此が生産者から轉嫁せらるるを例と爲すといひ、ラウは、或税を課せらるる凡べての賣手が供給の制限によつて税を移すことを回強さにて感ずる處には、買手への轉嫁が最容易に行はるるを爲し、グルンツェルは、或生産分科が他のものよりも一層重く課せらるるときには、勞力及資本が其だけでは之よりして引揚げられ、供給の減少によりて商品價格及隨つて純益が高められ、隨つて税が全く商品の買手に轉嫁せられることになるといふ。<sup>7)</sup>

(註八) ロツツは、年々精密なる評定の基礎の上に賦課され且つ變動する率をもつ所の所得税は轉嫁可能の最少のことを人が假定するといふ。<sup>8)</sup>

## 第二段 所得税轉嫁の場合

(一) 源泉課税——所得税轉嫁の行はるる著しき場合は源泉課税の行はるる場合である。

(A) 公債社債定期預金等に於ける天引課税

(い) 租税消却の場合——我國の例を採つて見れば其第二種所得と稱する公債社債定期預金利子

7) Wagner, a. a. O. S. 352. Heckel, a. a. O. S. 175. Robinson, Public finance. p. 90. Rau, a. a. O. S. 413. Gruntzel, a. a. O. S. 35.  
8) Lotz, a. a. O. S. 222.  
9) Bela Földes, a. a. O. S. 315.

の中、特に公債及社債利子にては最明かに之が利子から税金を引立つた純利子にて其公債社債の利廻を計算し其物體の賣買價を割出すのが實際で、此等に税の加はるときには其税を還元したるだけ價格を低下し、負擔が物に歸し、其課税の出來た當時の持主は損失し、其直接負擔にはなるけれども、其後、交通界にて之を收得した所の持主は之を負擔せざるこゝなるのは恰かも地租に於けると似たるものがある(註一〇)。特に有らゆる同種の物體に同等の課税の行はるゝならば此作用が著しく現はれぬといふことも出來得るが、我國の如く國債といふ大なものに一切免税しつゝ其他の公債社債にのみ課税するのでは、之と對照して明かに不利なるだけ價格の上に影響あることが確かなる。

(註一〇) シグナー、グルンツェル、シエフレー等、利札税につき租税消却が行はるゝ爲し、チツシアートは資本利子税に於ける其を、ロツツは有價証券利子税に於ける其を指摘す。ラウ、ニツチは主として公債につき、ロツシアートは、確定的資本につき、ダルトンは多少水廻りなる所得源につき、之を説く。スタンパは、資本に於ける利子の或時段なる種類を特別税にて課税する金が適宜に行はるゝことの出來るは稀である。此が殆んど常に現在の持主にとりて沒收となり、凡べての將來の所有者が負擔より逃れしめらるゝこととなるといふて居る。<sup>10)</sup>

(ろ) 普通の轉嫁の場合——併し夫の利子に於ける課税の影響が其だけに止まらない。税の引上げられ又は新に課せられただけ其利子を引上ぐるこゝもなつて、其持主又は權利者が困らずして債務者に負擔を移すこととなり得る。特に資本の國際移動の容易な場合、又容易なだけにては

10) Wag er, a. a. O. S. 345. Gruntzel, a. a. O. S. 34. Schäffle, a. a. O. S. 325-7. Fischeit, Die moderne staatliche Ertrags- und Einkommensbesteuerung. S. 8. Lotz, a. a. O. S. 221. Rau a. a. O. II. S. 23. Nitti, l. c. p. 429. Rescher, Fw. 5 Aufl. I. S. 197. Dalton, l. c. p. 69. Stamp, The fundamental principles of taxation. p. 132.

然りである(註一一)。特に定期預金の如く期限の短きものにあつては、新税が生じたとすれば期限に至つて利子改定の動機となり、恐らく其だけ利子を上増ることとなるか、少くとも自然的狀勢からして下るべきであつたのを喰止めることゝなり得る。唯公債社債は期限も普通永く、其一旦成立した以上は、其後、税が加はつても爲めに利子を改定することが出來ず、結局債權者が之を擔ふこととなり、そして恐らく其實質價の低下ともなるであらうが、新税制定後に起される所の公債社債は自ら其利子が高くなつて、資本家をして税を逃れしむる結果になるであらう。尤も其時の事情によつては資本の需要者が到底利子の高きに堪へずして需要を制限し、隨ふて又一旦引上げたる利子の低下を生じ、又は此勢あるの故に初めより利子の引上を生ぜざらしめ、結局税を資本家の負擔たらしむることもあるが、併し然るときは又更に資本家をして外國へ資本を移出せしむることに誘ふのみならず、其出來ざるだけにては彼の貯蓄心を阻喪して資本の増殖を妨げ、(註一二)、資本の需要に比して供給の伴はざることゝもなつて利子の更なる引上を促し結局資本の需要者の負擔とならしむるに至ることもある(註一三)。此間にあつて資本家と借主たる事業家公共團體との何れが負擔することとなるか、如何なる度合又は割合にて分擔することとなるかは時の事情、双方の力の強弱に係るが、其資本蓄積の減退となるにせよ、事業家又は公共團體の事業遂行難となるにせよ、何れも國家全體上好ましからざることゝ、特に生産政策上希望すべきことで

ない。唯だ他の所得との鈎合上、公平課税上已むを得ず之に相當の負擔を爲さしむるに止まる。而かも其の爲め此が課税が行はれて夫の租税消却が行はれ負擔が物に歸して資本家としては別に負擔せざるこゝとなつたり、又は、資本家より利子の引上によつて資本の需要者に轉嫁し盡されたりするだけに於ては、所得者、此場合にては利子所得者を課するといふ所得税本來の精神には合はぬ結果となる。元來、此源泉課税は課税技術上、已むを得ず探らるゝ所だが、其結果として此の如く所得税課税の趣旨に反する可能の大なるに於て、實に遺憾なことであるといはなくてはならぬ。

(註一) プアイファアは、利子所得が急に大な税を課せられるときには、資本が利子歩合の一層有利な國へ追出さるゝ。隨つては益々内國にて資本缺乏が感ぜらるゝこととなり、之に應じて税に相當したる利子歩合の引上が結果として生ずるであらう。此の如くにして税が他人の資本を必要とする者に轉嫁せらるゝ爲す。<sup>11)</sup>

(註二) パステーブルは、利子の上の税は此が報酬を低くし隨つて貯蓄の直接の抑壓となる。此が有效なだけでは、利用すべき資本の供給に於ける減少が利子を高めることに傾く。そして資本の消費者即ち分配の他の分子に負擔を移すこととなるといふて居る。<sup>12)</sup>

(註三) テアハルレは、期待すべき資本缺乏の際に、近き將來には、資本利子税に於ける擔税者は債權者也といふ規定が事物の事實上の成形とは大に反對に立つべきことを計算すべきであるといふて居る。<sup>13)</sup>

## (B) 法人課税

(い) 租税消却の場合——我國法では法人に對しては法人を獨立人格として之に課税するか、自

11) Pfeiffer, a. a. O. S. 91.

12) Bastable, l. c. p. 381.

13) Terhalle, a. a. O. S. 51-2.

然人を課する代りとして源泉課税の爲めに課するかの趣旨徹底を缺く所だが、此に少くとも一部は源泉課税の趣旨が存する。此見地から見ても、法人について課する所の課税は結局凡て其法人に於て其營業費の一部として計算せられ(註一四)、随ふては株主たる個人としては全く之を擔はぬといふことになる。但し此課税が新に採用せられた當時には、當時の各株主は、此負擔の加つただけ、會社の成績を不貳とし、其株の價が下ることとなつて損失することにはなる。けれども其後の此株の買主、又は其以後に出來た會社の株主は、凡て其會社の收入の中から諸多の營業費と共に此税をも引去つて生すべき純配當を以て、株の利廻の基準として評價することとなるから彼としては別に税の負擔を感ぜざることとなる(註一五)。つまり此に租税消却が行はることとなる。又此税法の出來た當時の株主の如きは、此外に株主個人の所にも綜合課税せらるることとなつた配當所得の平均的負擔をも、株の賣買價にて喪失した筈である。恐らく株の利廻は當時其爲め一體に高くなつて、純配當其ものの減少と共に二重の損失を受けたであらう。

(註一四)カイルが、獨逸では會社にては今日往々にして直接税も亦營業費に加算せられ、随ふて商品價格に轉嫁せらるるといふたのは、我國にも當るであらう。

(註一五)シェフレは、動資本に於ける高き税の治却の他の實際に非常に重要な場合は、株式配當税に現はれたといひ、ロビンソンは、買手は税を或株の特別負擔として計算すべく、税の眞の負擔は、税が初めに課せられたときの株の所有者の上に止まることとなるであらうといふて居る。<sup>15)</sup>

14) Terhalle, a. a. O. S. 48.

15) Schöffle, a. a. O. S. 327. Robinson, l. c. p. 91.

(ろ) 排轉の場合——併し更に進んで考ふると、此種の税の加はつたときに、法人當局者が一層の改良努力を行ふて、其れだけのものを産み出し、所謂排轉を行ふことが出来、別に外部の消費者にも、株主にも負擔を加へざる事が出来る。そして他の多くの會社にて此の如きことの行はれずして多くの株價が下落し、隨ふて其に對する需要の減少するだけ、此優良會社の株に對する需要を刺戟して、株價の上騰さへも生じ、株主をして積極的に利益する所あらしむることさへも想像し得る。此の如きは因より稀なことではあらうが、起り得ることではある。

(は) 普通の轉嫁の場合——斯く排轉が行はるれば良いが、其は稀なことだとして、法人に加はりたる負擔だけ其營業費の増大したる結果は、場合によりては其供給物の價格を高めて、其消費者に轉嫁することとなり得る(註二六)。此も亦起り得る場合で、此が十分に行はることが出来れば、株價の下落が生ぜずして済むこととなる。

(註二六) スタンプは、瓦斯會社の配當に特別税の課せらるゝ場合を假定して、瓦斯の價格を其負擔の爲めに一層高くするか又は、此が出来ずとすれば此事業を中止することとなつて、何れにしても消費者を苦しむることとなるの場合を擧げて居る。<sup>16)</sup>

## (二) 綜合課税

(A) 排轉の場合——綜合累進課税の行はるるだけでは、轉嫁可能の小さいことは前にいふた通りだが、尙ほ此にも轉嫁の行はるることがあり得る。先づ以て所得者に於て、税の加はるだけ一層

16) Stamp, l. c. p. 133.



の努力を爲し所得を増加して負擔を排消することが出来る。そして此所得が多様な源より出るに於て、之を行ふ餘地が一層大い。何處かで收入を増加することとなり得る(註一七)。

(註一七) ホックは、税の排轉は所得税外の凡べての税にて行はるべきものだといふが、所得税でも此が行はれ得るといふて正しい。

### (B) 普通の轉嫁の場合

(い) 相手との交渉上現はるゝ場合——綜合課税だから所得者の全所得中の甲乙異つた所得につきて別々に此税額を其生産費と見ることとなる傾は小さいが、併し所得者に於て彼が生産者營利者の立場として或度まで之を一の生産費營業費と見ることもある(註一八)。斯かる場合は勿論だが、然らざる場合でも兎も角税の加はつた以上は、出来れば經濟交通上の相手に向つて其負擔を移さうと努め又間々成功することとなる。全部出來ずとも一部出來る。正面からでなくとも裏面から出來る。正直の方法でなくとも多少不正な方法を交へて出來る。相手としては或は小作人に向ひ或は借地人に向ひ、或は借屋人に向ひ(註一九)、或は特に多く商品の買手に向ひ(註二〇)、或は資本の借主に向ひ(註二一)、或は勞力の買手たる雇主に向ひ、更らに或は反對に需要者から供給者に對し、即ち或は地主に向ひ、貸主に向ひ、或は材料商品の供給者に向ひ(註二二)、或は勞働者に向ひ(註二三)て交渉が行はれ、時として同類團結の力により、時として單獨行動にて、又時としては直

接行動を用ゐ脅威を以て目的を達することさへある。特に利に敏なる營業者としては又は此に近き者にては所得税についても最多く轉嫁を前後何れかの人々に向つて出来るだけ試むるものである(註二四)。資本家が其利子について加はる税を相手方に轉嫁する傾の大なることは前にもいふ如くだが、特に綜合課税にて資本利子が捕捉さるゝだけでは遁脱も容易だといふことがあるが、更らに勞働者の勞賃については、一部の人々は其税の負擔を凡べて雇主に轉嫁し得るものとも考ふるけれども(註二五)、被等の勞賃が極低いものでなくて多少ともに餘裕のあるだけでは矢張り自ら負擔する可能もあるとしなければならぬ(註二六)。特に優等勞働者に於ては著しい。尤も彼とても勞働市場の大勢を利用して雇主に轉嫁することの出来るのはいふまでもなきことであり(註二七)、特に彼等に團結行動の出来るときには一層此際好都合である(註二八)。但し又之を達するまでには或期間相當の苦しみをしなくてはならぬし(註二九)、此際、彼等は多くは、あまり長く所得を缺くことを得ざるの弱點を有ち、其れだけでは彼等の不利となる可能もある(註三〇)。更らに轉嫁がせられたとして、企業者に於て此が其生産費の増加として計算せられ(註三一)、物の價の騰貴とせられて勞働者に送り返へさるゝことも生じ得る。特に其物が民衆需要品たるに於て最著しく勞働者の不利となる(註三二)。要するに現代の利益戦争は少からず負擔の轉嫁の爲めに行はれ、人々は出来るだけ其負擔を他人に追つ付けやうとする。此に於て黙する者は聖人でなければ愚者。普通

度の智者、即凡人は出来るだけの機會を捉へては負擔を他人に追付けやうとして居る。此が實に綜合累進所得税にも或度までは行はれずしては濟まない。

(註一八) ベラフェルデスは、凡て租税を生産費に計算しやうといふ意向及盡力が生ずる注意して居る。<sup>18)</sup>

(註一九) コンフッドは、都市の地主及家屋が新に課せられたる税を、其借手から拂はしめ得るかは一の勢力問題であつて、彼に此に於て人口の急速なる増加、及住居缺乏に際して勢力を有つてあらうと説く。<sup>19)</sup>

(註二〇) テアヘルレは、所得税の引上が價格の引上によつて轉嫁せらるゝ可能ありと爲し、コンフッドも、營業税につき、此が事情によりては轉嫁すべきもので、特に營業者が競争なく、内國の爲めに働き、且つ其の既に小なる利得が税によつて大に減少せらるゝときに然りとすといふて居るが、此は所得税にも或度まで當るであらう。<sup>20)</sup>

(註二一) ガルンツェルは、所得税不轉嫁の例外として、利殖者が其所得の減少を埋合せらるゝ爲めに、其借手に向ひ利子の引上を要求し、借手の急迫した地位の爲めに之を實現することによつて轉嫁の行はるゝことを挙げ、ダルトンも、所得税の引上が貯蓄の低下を生じ、此が更に利率の騰貴を生ずるときには、所得税納税者は租税の負擔を、新資本を要求しつゝある人々の上に轉嫁することになるであらうといひ、コンラッドも、新に賦課された大な所得税が、此迄其所得にて漸く生活し得たやうな利殖者を促して、勿論不實なる投資にて一層高い利子を求むる爲めに、從來の確實なる抵當貸を解除することゝならしめ得る。そして債務者が急迫にあるときには、彼は一層高き利子を拂ふ外なきことゝなり、隨つて他人即ち利殖者の所得税を擔ふことゝなるといふて居る。更に他の學者は利子税について同様のことを説いて居るが其は所得税にも或度まで當たるであらう。例之、ワグナーは、利子税は利子引上によつて債務者に前轉せらるゝ。併し往々にして假定せらるゝ如く而く一般且つ確かではないといひ、ホックも利子税は通例十分なる度にて企業者に轉嫁すべきものだといひ、シェフレーは債権者は彼に通例有利なる景氣に於て利子税の負擔を轉嫁すと爲す。<sup>21)</sup>

(註二二) ホックは、課税されたる物の生産者には、税の轉嫁の爲めに、此税を、其生産物の原料及助成品の賣手に、彼等には

18) Bela Földes a. a. O. S. 309.

19) Conrad, a. a. O. S. 22.

20) Terhalle, a. a. O. S. 46 Conrad, a. a. O. S. 22.

21) Gruntzel, a. a. O. S. 35 Dalton, l. c. p. 52. Conrad, a. a. O. S. 21.

Wanger, a. a. O. S. 365. Hock, a. a. O. S. 102. Schäffle, a. a. O. S. 326.

迄拂はれたる價格の引下によつて轉嫁する試があるを爲し、グルンツェル、ロットツは、百貨商店に課せられたる負擔が、彼に對する供給製造家への値引によつて轉嫁せられた實例を擧げて居る。<sup>22)</sup>

(註三) ホックは、課税せられたる物の生産者には、税の轉嫁の爲めに、此税を其徒弟及労働者に賃金引下によつて轉嫁するの試みがあるとし、他の處にては高き税が企業者をして其労働者の賃金を短縮することに餘儀なくすといふて居る。<sup>23)</sup>

(註四) テアハルは、事實上、營業者の大部分は計算に於て前年に拂つた所得税を入ることが全く自然的で、彼は此税を從來の利得の傍に算入して、利得其ものから拂はざらんと試むるであらうといひ、グルンツェルは、企業者工場吏員商業使用人等は其所得税を容易に轉嫁し得といふて居る。<sup>24)</sup>

(註五) 一派の人々は、勞賃の課税は何れの場合にも轉嫁すべきものだとて居る。其故は、恰かも労働者は唯だ最低生活資料のみを受け、隨ふて彼は永き時の間には轉嫁に餘儀なくさるゝからといふのである。<sup>25)</sup>

(註六) (一) 此賃金が最低のときには轉嫁の可能であるものである。之につきシェフラーは、最低の最普通なる賃労働にては、終局租税標準が生じなくてはならぬ。彼等にとり又彼等にとりてのみ租税債務が最必要なる生活維持費の要素として終局行はるゝであらうといひ、フウも、賃取労働者は其所得の割合にあまりに大であつて、其必要なる生活維持を狭めんとする税の爲めに、高められたる賃金にて賠償されなくてはならぬ。然らざれば移民、死亡率の増加等が労働の供給を減少することとなるからといふ。パスナーブルも、賃金の税が資本家に移さるゝといふことは、賃金が最低で、此に於ける如何なる變化も直ちに入口に影響し、且つ之に應じて賃金に影響するといふ假定の上のみに眞理だといふ。(2) 併し更に賃金に餘裕あるだけでは之に於ける、税の不轉嫁の可能が大きくなる。パスナーブルは、労働者に賃金の最小點(單なる生活維持の)が超へらるゝときには、彼に税の歸すべきものが存すと爲し、其通常の生活標準が高ければ高いほど租税轉嫁可能少しといふ。ホックも、労働者の自由所得の税は、其勤務の買手に轉嫁さるべきものではないといひ、ロットツも、労働者は、發達したる生活状態にては、絶對に税の達すべからざるものではないといふて居り、更にブアイファアも、労働者の段階が高ければ高きほど、彼にとりて轉嫁が愈々困難となるといふて居る。<sup>26)</sup>

22) Hock, a. a. O. S. 96-7. Gruntzel, a. a. O. S. 34. Lotz, a. a. O. S. 221.

23) Hock, a. a. O. S. 96-7. 115.

24) Terhalle, a. a. O. S. 50. Gruntzel, a. a. O. S. 36.

25) Terhalle, a. a. O. S. 50.

26) Schäffle, a. a. O. S. 325. Rau, a. a. O. I. S. 415. Bistable, l. c. p. 367.

385-6. Hock, a. a. O. S. 96. Lotz, a. a. O. S. 220. Pfeiffer, a. a. O. S. 90.

(註一七) ホックが、給料税は通例十分なる度に於て企業者に轉嫁すべきものだといふて居るのは言い過ぎであるが、シェフレ  
ーが、賃取労働者の中等の民衆にとりては、轉嫁は唯だ急速に上る所の賃金景氣に於てのみ容易に達せらるるといふのが穩  
當であらう。尙ほコンラードは獨逸の帝國所得税の賃金税控除の採用が、労働者の新に得た所の政治上社會上の優勢と關聯  
して、其雇主への轉嫁に導いたといふ實例を擧げて居る。<sup>27)</sup>

(註一八) フウは、税は此により初めに課せられた者の多數を同一態度に刺激し、随つて交通物體の需要供給に於ける變化を生  
ずるときにのみ轉嫁せらるるを得と爲し、ソグナーも、前轉は生産者の間に生産及供給の調整につき其同一種行動を取るの  
難易にかゝるといふが、労働者にして團體的行動を爲し得れば、税を轉嫁するに便である。そしてロビンソンは、賃金率の  
低下は労働組合運動に依る労働の組織的退却に導くといふ所である。<sup>28)</sup>

(註一九) シェフレーは、平準(税だけ賃金を引上る爲めの)は、多くは永くかゝり、且つ常に非常に痛ましき出来事であるとい  
ふて居る。グアイファアも賃金所得税につき、労働者は常に唯辛うじて又漸く永き時の後にてのみ轉嫁し得と爲す。<sup>29)</sup>

(註二〇) ソグナーは、人的經濟的地位、當該所得を永く缺き得るか、短い間しか缺き得ないか、全く之を缺き得ないかの能力  
が前轉に共力すと爲し、ロビンソンは、労働者の地位は、彼等が従事すべき他の道を有たぬ爲めに、市場の改良さるゝまで  
労働供給を一時調整することの出来ないといふ事實によりて弱めらるゝといひ、バステールも、労働の供給を調節するこ  
との大なる困難が、之に課せらるゝ税の轉嫁を遅く且つ不確ならしむることを信すべき理由だといふて居る。<sup>30)</sup>

(註二一) グアイファアは、賃金引上によつて税を企者に轉嫁することの労働者に成功したときにも、企業者が之を自ら擔  
はないで、其生産費の中に加算すべきことは明かだといふて居る。<sup>31)</sup>

(註二二) テアハルレは、此際、民衆需要品に關するときには、租税を結局擔ふべきものは民衆即ち労働者だといひ、グアイフ  
アーも、企業者への轉嫁の後に、凡べての工藝產物が其れだけ一層高くなり、労働者は其結果として、其着物、其住居、其  
家具に一層高く拂はなくてはならぬ。斯くして税の一部は更に労働者の上に歸着するであらうといふて居る。<sup>32)</sup>

27) Hock, a. a. O. S. 102. Schäffle, a. a. O. S. 325. Conrad, a. a. O. S. 21.  
28) Rau, a. a. O. I. S. 412. Wagner, a. a. O. S. 353-4. Robinson, l. c. p. 86.  
29) Schäffle, a. a. O. S. 325. Pfeiffer, a. a. O. S. 89-90.  
30) Wagner, a. a. O. S. 345. Robinson, l. c. p. 86. Bastable, l. c. p. 386.  
31) Pfeiffer, a. a. O. S. 83-4.  
32) Terhalle, a. a. O. S. 51. Pfeiffer, a. a. O. S. 84.

(ろ) 所得者に於ける消費節約の結果として生ずる場合——終りに今一の可能は所得者に於て税の加はりたるだけ又は少くとも其一部だけ、消費節約を行ふて、其爲め彼に從來物又は勤務を供給して居つた所の一般營業者、特に奢侈的營業者、生産者をして其販路を失はしめ、隨ふて其等の者が負擔を被むることとなり得る(註三三)。

(註三三) グルンツエルは、所得税が消費に影響することを注意し、ロツシエルも、此事(後轉)が、良く出來た所得税にあつても、其が多くの納税者を消費制限に餘儀なくするときに可能だを爲す。ホックが、利子及給料税が利殖者及給料者の生活需要品の生産者に後轉すべしといふのも此場合を指す。<sup>33)</sup>

## 結 論

以上要之、所得税は直接税中の直接税として、負擔の轉嫁全く行はれずとも想像せらるる所だが、實際仔細に觀察すると、可なり色々な形にて轉嫁の行はれる可能が存し、特に我國所得税の如くに、完全なる綜合累進課税が行はれざるに於ては、尙更に多く其行はるる餘地があつて、此税の精神目的にも適せざるの結果となつて居ることを見出す。太だ遺憾とせざるを得ぬ。

33) Gruntzel, a. a. O. S. 36. Roscher, a. a. O. S. 197. Hock, a. a. O. S. 102.